



EESTI MAAÜLIKOOL
Majandus- ja sotsiaalinstituut

Brenda Põlluste

**SISEKONTROLI RAKENDAMINE EESTI KOHALIKES
OMAVALITSUSTES**

**IMPLEMENTATION OF INTERNAL CONTROL ESTONIAN
LOCAL GOVERNMENTS**

Bakalaureusetöö
Maamajandusliku ettevõtluse ja finantsjuhtimise õppekava

Juhendaja: lektor Mare Rebane

Tartu 2017

Eesti Maaülikool		Bakalaureusetöö lühikokkuvõte	
Kreutzwaldi 1, Tartu 51014			
Autor: Brenda Põlluste		Õppekava: Maamajanduslik ettevõtlus ja finantsjuhtimine	
Pealkiri: Sisekontrolli rakendamine Eesti kohalikes omavalitsusutes			
Lehekülgi: 42	Jooniseid: 3	Tabeleid: 1	Lisasid: 1
Osakond: Majandusarvestuse ja finantsjuhtimise osakond			
Uurimisvaldkond: Majandus, ökonomeetrika, majandusteooria, majanduslikud süsteemid, majanduspoliitika			
Juhendaja(d): Mare Rebane			
Kaitsmiskoht ja -aasta: Tartu, 2017			
<p>Sisekontrolli ülesanne on luua kindlustunne ja kujundada kohaliku omavalitsuse tegevust nii, et oleks tagatud tegevuste otstarbekus, õigusaktidest ja juhendmaterjalidest kinnipidamine, varade ja raha mõistlik kasutamine ning aruandluse usaldusväärsus. Teemasse tõsisemalt süvenemata, võib kujuneda arusaam, et kohalikud omavalitsused tegelevad küllaldaselt määral järelvalve ja kontrolliga, rakendades selles sisekontrolli. Paraku ei ole alati kohalik omavalitsus suutnud toimida valla-ja linnaelanike vajadusest lähtudes ja kohaliku omavalitsuse põhimõtteid järgides. See näitab probleeme kohaliku omavalitsuse järelvalve ja kontrolli süsteemis. Siit tuleneb vajadus uurida probleemi põhjust ja teha olukorra parandamiseks ettepanekuid.</p> <p>Töö eesmärk on anda ülevaade sisekontrolli rakedamisest omavalitsustes ning teha ettepanekuid sisekontrolli täiustamiseks võrdluses parima praktikaga. Püstitatud eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Uurimistöös analüüsitakse teemakohaseid teadusartikleid, toetutakse seadusandlusele ning viiakse läbi KOV juhtimise ja siseauditiga tegelevatele isikutega küsitlus.</p> <p>Analüüsi käigus selgitati KOV-e sisekontrolli probleeme. Läbi viidud küsitluses selgus:</p> <ul style="list-style-type: none">• sisemiste kontrollide tase KOV-tes on nõrk;• riskide tekkimine ja nende põhjuste hindamine on olnud puudlik;• korruptsioon ja huvide konflikti tekkepõhjused on selgitamata. <p>Antud teema osas on kindlasti võimalik läbi viia jätku-uuringuid, mille käigus oleks võimalik põhjalikumalt süveneda sisekontrolli poolt tuvastatud riskide maandamisele.</p>			
Märksõnad: sisekontroll, siseaudit, kohalikud omavalitsused			

Estonian University of Life Sciences Kreutzwaldi 1, Tartu 51014		Abstract of Master's / Bachelor's Thesis	
Author: Brenda Põlluste		Speciality: Rural Entrepreneurship and Financial Management	
Title: Implementation of internal control of Estonian local governments			
Pages: 42	Figures: 3	Tables: 1	Appendixes: 1
Department: Accounting and Financial Management Division Field of research: Economics, econometrics, economic theory, economic systems, economic policy Supervisors: Mare Rebane Place and date: Tartu, 2017			
<p>The task of internal control is to create confidence and to develop local governments activities to ensure expediency of those, adherence to legislation and guidance materials, wise use of goods and money and reliability of reporting. Without looking deeper into the topic can develop an understanding that local governments engage sufficiently supervised and controlled by implementing internal controls in this. Unfortunately local government has not always been able to act according to the needs of rural- and urban population on the basis of local government principles. It shows the problems of local government supervision and control system. From this comes the need to investigate the cause of the problem and make suggestions for improvement.</p> <p>Goal of this thesis is to provide an overview of the internal control use and make suggestions for improvement in comparison with best practice. Qualitative and quantitative research methods are being used to achieve the stated target. This research analyzes the topic of research articles, relays on the legislation and the polling is conducted with Mayors, the internal controllers and audit committees. Internal control problems in the local governments were explained during the analysis.</p> <ul style="list-style-type: none">• Level of internal control in local governments is weak;• Creation of risk assessment and evaluating the reasons of that have been insufficient;• Causes of corruption and conflict of interest have not been clarified.• It is certainly possible to carry out follow-up surveys regarding this theme, in which it would be fully engaged to work off risks identified by the internal control.			
Keywords: internal control, internal audit, local governments			

SISUKORD

SISSEJUHATUS	5
1. SISEKONTROLI HETKESEIS KOHALIKES OMAVALITSUSTES	7
1.1. Sisekontrolli ja siseauditi mõiste, üldprintsibid	7
1.2. Sisekontrolli ja siseauditi osa Eesti kohaliku omavalitsuse riskijuhtimises	14
2. SISEKONTROLI RAKENDAMINE EESTI KOHALIKES OMAVALITSUSTES	19
2.1. Uurimistöö metoodika	19
2.2. Siseauditi funktsioon ja selle raamistik Eesti kohalikes omavalitsustes	20
2.3. Kohalike omavalitsuse sisekontrolli probleemidest	23
2.4. Korruptsiooni tajumine Eesti kohalikes omavalitsustes	28
2.5. Ettepanekud sisekontrolli funktsiooni täiustamiseks Eesti kohalikes omavalitsustes	31
KOKKUVÕTE	33
KASUTATUD KIRJANDUS	35
LISA 1	40

SISSEJUHATUS

Kohalikud omavalitsused peavad tõestama, et linna- ja vallaelanike raha on kasutatud õiglaselt ja läbipasitvalt. Iga tehing, mida kohalik omavalitsus teeb, peab olema seadusega kooskõlas.

Sisekontroll on suunatud avaliku- ja erasektori tööde täiustamiseks ja väärtuse loomiseks. Sisekontroll hõlmab siseauditi ja selle ulatuse hindamist. Sisekontrolli ülesanne on luua kindlustunne ja kujundada kohaliku omavalitsuse tegevust nii, et oleks tagatud tegevuste otstarbekus, õigusaktidest ja juhendmaterjalidest kinnipidamine, varade ja raha mõistlik kasutamine ning aruandluse usaldusväärsus. Teemasse tõsisemalt süvenemata võib kujuneda arusaam, et kohalikud omavalitsused tegelevad küllaldaselt määral järelvalve ja kontrolliga, rakendades selleks sisekontrolli. Paraku ei ole alati kohalik omavalitsus suutnud toimida valla- ja linnaelanike vajadusest lähtudes ja kohaliku omavalitsuse põhimõtteid järgides. See näitab probleeme kohaliku omavalitsuse järelvalve ja kontrolli süsteemis. Siit tuleneb vajadus uurida probleemi põhjust ja teha olukorra parandamiseks ettepanekuid.

Töö eesmärk on anda ülevaade sisekontrolli rakedamisest omavalitsustes ning teha ettepanekuid sisekontrolli töö tõhustamiseks võrdluses parima praktikaga.

Eesmärgi täitmiseks on autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

- anda ülevaade sisekontrollisüsteemi ja siseauditi olemusest ja arengust;
- selgitada sisekontrollisüsteemi vajalikkust ning korraldust Eesti kohalikes omavalitsustes ning teha ettepanekuid sisekontrolli süsteemi täiustamiseks;
- analüüsida siseauditi korraldamist Eesti kohalikes omavalitsustes.

Püstitatud eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Andmete allikad on esmased. Antud uurimistöös analüüsitakse teemakohaseid teadusartikleid, toetutakse seadusandlusele ning viiakse läbi küsitlused

linnapeade, vallavanemate, sisekontrolöride ja revisjonikomisjonide esimeestega. Valitavad võimuorganid moodustavad täidesaatva riigivõimu.

Töö koosneb kahest osast – teoreetilisest ja empiirilisest, mis omakorda jagunevad alapeatükkideks. Teoreetilise osa esimene peatükk annab ülevaate sisekontrollisüsteemi ja siseauditi mõistest ning eesmärkidest. Teises peatükis selgitatakse sisekontrollisüsteemi vajalikkust Eesti kohalikes omavalitsustes ning selle hetkeseisu.

Empiirilises osas analüüsitakse küsitluse tulemusi sisekontrolli rakendamise kohta Eesti kohalikes omavalitsustes. Bakalaureusetöö autor annab ülevaate sisekontrolli tasemest kohalikes omavalitsustes ja pakub välja omapoolseid ettepanekuid sisekontrollisüsteemi täiustamiseks.

Bakalaureusetöö autor soovib tänada oma juhendajat Mare Rebast, kas hoidis silma peal igas etapis ja andis vajalikke nõuandeid ja soovitusi edasi liikumiseks. Lisaks Tartu Linnavalitsuse sisekontrolliteenistuse juhatajat Raivo Bachmanni ning kohaliku omavalitsuse esindajaid, kes vastasid küsimustikule.

1. SISEKONTROLI HETKESEIS KOHALIKES OMAVALITSUSTES

1.1. Sisekontrolli ja siseauditi mõiste, üldprintsübid

Tänapäeval laienevad järjest kiiremini Eesti ettevõtted ja organisatsioonid, kohanduvad majanduse arenevate nõuetega ja integreeruvad tahes või tahtmatult väljaspool koduseid piire oleva maailmaga. Kui ettevõtte piirid ulatuvad kaugemale kui Eesti, siis on omanikel raske veenduda, et vara on hästi hoitud ja kasvatatud. Samad protsessid toimuvad ka avalikus ja kolmandas sektoris – struktuurid muutuvad keerulisemateks ning juhtimismeetodid rahvusvahelistuvad. (Siseauditi arvestus... 2002: 5) Selleks, et kindlustada avaliku sektori korrapärane toimimine rakendatakse sisekontrolli funktsiooni, mille ülesanne on luua kindlustunne ja kujundada tegevust nii, et oleks tagatud tegevuste otstarbekus, õigusaktidest ja juhendmaterjalidest kinnipidamine, varade ja raha mõistlik kasutamine ning aruandluse usaldusväärsus.

Enne sisekontrolli ja siseauditi mõiste olemuse ja arengu põhjalikumat selgitamist, tuleks töö autori arvates lahti seletada erinevad antud valdkonnaga seotud mõisted nagu, sisekontroll, siseaudit ja siseauditeerimine. Akadeemilises kirjanduses leidub mitmeid erinevaid mõistete seletusi. Rahvusvaheline Siseaudiitorite Instituut (*The Institute of Internal Auditors*, edaspidi IIA) on välja töötanud definitsioonid, mis kehtivad üle maailma.

Kõige levinum termin on sisekontroll, mille all mõistetakse vastavalt vajadusele nii siseauditi funktsiooni kui ka sisekontrolli süsteemi (Siseauditi arvestus... 2002: 9). Sisekontroll on terviklik protsess, mille rakendajaks on ettevõtte juhtkond ja töötajad ning mille eesmärgiks on anda piisavalt kindlustunnet, et ettevõtte missiooni realiseerimisel on tagatud järgmiste üldiste eesmärkide saavutamine (Intosai tegevusjuhised 2009: 6):

1. tegevuste korrapärane, eetiline, ökonoomne, läbimõeldud ja efektiivne realiseerimine;

2. aruandluskohustuse täitmine;
3. kehtivatest seadustest ja normatiivaktidest tulenevate nõuete täitmine;
4. ressursside kaitsmine võimalike kadude eest.

Nimetatud üldiste eesmärkide realiseerimine toimub paljude konkreetsete alaeesmärkide, funktsioonide, protsesside ja tegevuste kaudu. Üldised eesmärgid, nagu hästi organiseeritud ja metoodiline tegevus peegeldab korrapärasust, eetiline külg on tugevalt seotud moraalipõhimõtetega. Avalikus sektoris rõhutakse eetilise käitumise ning pettuste ja korruptsiooni vältimise ja avastamise tähtsusele. Riigiametnikelt oodatakse, et nad oleks õiglased ja ausad ning kasutaksid riigi ressursse nõuetekohaselt. Kõiki kodanikke tuleks kohelda võrdselt. Seega eetiline käitumine on usalduse võitmise eelduseks ning aluseks riigi varade otstarbekale käsitlemisele. (*ibid.*: 6) Avalikus sektoris keskendutatakse otsustele, valitsuse rollile ja sellele, kuidas valitsuse tegevus mõjutab otsuseid (Kommer 2004: 4). Analüüsitakse, kas ressursse kasutatakse nõuetekohaselt, õigel ajal ja õiges koguses võimalikult väikeste kulutustega. Ressursse tuleb kasutada minimaalselt, et kõik oleks läbimõeldud ja saavutada teatud koguse ja kvaliteediga väljund olemasoleva koguse ja kvaliteedi baasil. (Intosai tegevusjuhised 2009: 3) Efektiivsus on see, et jõutakse kindla eesmärgini ning saavutatakse see võimalikult väikeste kuludega.

Sisekontrollisüsteem kohalikes omavalitsustes (edaspidi KOV) hõlmab seaduslikkusele ja otstarbekusele suunatud terviklikke abinõude kompleksi, mis muuhulgas hõlmab juhtkonna korraldusi, asutuses rakendatavaid töömeetodeid, protseduure, muid juhtimis- ja kontrollimeetmeid ning organisatsiooni kultuuri tervikuna, mis peavad tagama seatud eesmärkide täitmise, rakendades vaid minimaalseid ja asjakohaseid jõupingutusi (Kruuse 2008: 2). Sisekontrollisüsteemid on erinevad tegevused, protsessid, protseduurid, korrad, harjumused- need kõik tagavad juhile kindlustunde, et mitte ükski aspekt ei jäeta kontrollimata. Sisekontrollisüsteemi ei ole võimalik ühest hetkest luua, vaid see kujuneb kontrolliprotseduuridest, protsesside ülesehitusest ja sisekontrollimeetmetest. Tervikliku süsteemi loomisel tuleb pidada silmas, et sisekontrollisüsteem on eesmärgi saavutamiseks, mitte eesmärk ise. (Sisekontrollisüsteemid 2017)

Sisekontrolli üksus KOV-es on tippjuhi käepikendus, mis teostab tippjuhi poliitikat sisekontrolli käivitamisel, käigus hoidmisel ja tulemi hindamisel ning aruannete koostamisel.

Avaliku sektori organisatsioonide sisekontroll keskendub (Intosai tegevusjuhised 2009: 4):

- ühiskondlike või poliitiliste eesmärkide saavutamisele;
- avaliku sektori rahaliste vahendite kasutamisele;
- eelarvetsükli tähtsusele;
- niisuguste asutuste tegevuste keerukusele (vajadus hoida tasakaalus traditsioonilisi väärtusi, nagu õiguspärasus, ausus ja läbipaistvus), millele vastanduvad kaasaegsed juhtimisväärtused – näiteks tõhusus ja efektiivsus;
- suurele hulgale erinevatele tegevustele, mille eest tuleb aru anda avalikkusele.

Nagu eelpool viidatud, siis sisekontroll kujutab endast dünaamilist ja terviklikku protsessi, mida pidevalt täiendatakse ja kohandatakse vastavalt vajadusele ning kõikide eesmärkide nõuetekohaseks saavutamiseks, peavad osalema protsessis juhtkond kui ka kõikide tasandite töötajad. (*ibid*: 6) Sisekontroll on tegevuste jada, mis hõlmab kõiki asutuse tegevusi, moodustavad juhtkonna tegevuse lahutamatu osa. Sisekontroll toimib kõige efektiivsemalt siis, kui see on ettevõtte infrastruktuuri sisse programmeeritud ning moodustab selle olemuse lahutamatu osa ning on juhtimisprotsesside lahutamatuks osaks. Olemasolevatele protseduuridele ning nende poolt sisekontrolli heaks antavale panusele keskendudes ning kontrollimehhanisme põhitegevustega liites on organisatsioonil sageli võimalik vältida muid tarbetuid protseduure ja kulusi.

Rääkides sisekontrolli arengust, saab algusaastaks nimetada 1941. aastal asutatud IIA rahvusvahelist kutseühingut, mis on siseaudiitorite ülemaailmne standardeid loov kogu. (IIA kodulehekülg) IIA toimib siseaudiitoritele ülemaailmse liidrina kutsealase sertifitseerimise, koolituse, uurimistöö ja tehniliste suuniste vallas. (Kõik ühes tööpäevas... 2017: 6) International Journal of Government Financial Management'is on välja toodud tähtsamad aastaarvud seoses siseauditi arenguga (Asare 2009: 17):

- 1941. avaldati esimene õpik siseauditeerimise teemal ''*Brinks Internal Auditing*'';
- 1943. aastal hakati avaldama tehnilist ajakirja *Internal Auditor*;
- Eetikakoodeks *The Code of Ethics* kehtestati 1968. aastal;
- Siseaudiitorite kutseksam kehtestati 1974. aastal *Certified Internal Auditor edaspidi CIA*;
- 1978. võttis IIA vastu siseauditi standardid, millega määratleti sisekontrolli ja siseauditi põhimõtteid.

Professionaalse siseauditi läbiviimiseks on vajalik rakendada ja arvestada rahvusvaheliste standartitega. Olulisemad siseauditi standardid on (Siseauditi arvestus: 43-45):

- siseauditi üksuse sõltumatus ja objektiivsus;
- siseaudiitori professionaalsus ja ametialane hoolikus;
- siseauditi tegevusulatus hõlmab organisatsioonide sisekontrolli süsteemi, adekvaatsuse ja efektiivsuse kontrolli ja hindamist ning auditi toimingute kvaliteetset sooritust;
- auditi läbiviimine koosneb auditi planeerimisest, informatsiooni kontrollimisest ja hindamisest, tulemuste raporteerimisest ja järelkontrollist;
- siseauditi üksuse juhtimine on siseauditi juhi kohustus.

Eestis jõustus audiitortegevuse seadus 8. märtsil 2010, mis reguleerib vande- ja siseaudiitori institutsioone, kehtestades atesteeritud siseaudiitorite ja avaliku sektori siseaudiitorile esitatavaid nõudeid ning siseaudiitorite tegevuse õiguslikud alused avalikus sektoris ja avaliku huvi üksustes.

Siseaudiitori kohustused ja piirangud seoses kutseksamiga (Audiitortegevuse seadus 2010, § 33):

- Avaliku sektori üksuse siseaudiitori kutsetaseme taotleja ja täiendavale kutseksamile suunatud avaliku sektori üksuse siseaudiitor peavad sooritama käesoleva seaduse § 19 lõike 1 punktis 3 nimetatud kutseeksami jao ja käesoleva seaduse § 34 lõike 1 punktis 2 nimetatud alamosa;
- avaliku sektori ühingu siseaudiitori kutsetaseme taotleja ja täiendavale kutseksamile suunatud avaliku sektori ühingu siseaudiitor peavad sooritama käesoleva seaduse § 34 lõike 1 punktis 1 nimetatud alamosa;
- siseaudiitori kutse taotleja ja täiendavale kutseksamile suunatud atesteeritud siseaudiitor peavad sooritama käesoleva seaduse § 34 lõike 1 punktis 3 nimetatud alamosa.

2001. aastal tegi INCOSAI otsuse asuda INTOSAI 1992. aasta sisekontrolli standardeid uuendama, võttes arvesse viimased ja asjakohased muudatused ning liites COSO (*Committee in Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*, edaspidi COSO) Sisekontrolli Integreeritud raamistiku raporti. COSO rakendamise eesmärgiks on anda panus selleks, et kõrgemad kontrollasutused mõistaksid sisekontrolli põhimõtteid ühtemoodi. *The Canadian Institute of Chartered Accountants Criteria of Control Committee*, edaspidi CoCo esitas samal aastal samalaadse kontseptsiooni nagu COSO. CoCo põhimõtted on samad nagu COSO. Avaliku sektori ressursid koosnevad põhiosas riigi rahast ning nende vahendite kasutamine nõuab hoolt ning kõige tähtsam on riigi rahaliste vahendite kaitsmine. Lisaks kasutatakse avalikus sektoris veel eelarveliste vahendite kassapõhist arvestamist, kuid see ei anna piisavalt kindlust ressursside hankimise, kasutamise ja käsutamise osas. Eeltoodust tulenevalt otsustati, et ressursside

kaitsmine on sisekontrolli üks kõige olulisematest eesmärkidest. (Intosai tegevusjuhised 2009: 3)

”Rahandusministeerium koostab 2017. aasta riigieelarve eelnõu tekkepõhiselt, kuuludes sellega kogu maailma avaliku sektori uuenduslikumate riikide hulka – seni on täielikult tekkepõhisele eelarvele üle läinud väheste riikide hulgas näiteks Suurbritannia, Austraalia, Austria, Šveits ja Uus-Meremaa. See on osa riigivalitsemise reformist ning valmistab ette tegevuspõhise eelarve kasutuselevõttu,” rääkis rahandusministeeriumi riigieelarve osakonna juhataja Veiko Kapsta. Alates 2017. aastast hakati parema ülevaate saamiseks avalikus sektoris kasutama tekkepõhist eelarvestamist. Juba kümme aastat on avaliku sektori raamatupidamine olnud tekkepõhine. Ressursse ei saa juhtida ega kontrollida efektiivselt, kui eelarve koostatakse kassapõhiselt ning finantsaruanded tekkepõhiselt. Tekkepõhisele eelarvele üleminek on loomulik jätk ühtse riigivalitsemise ning finantsjuhtimise kontseptsiooni rakendamisele. (Kapsta 2016)

INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions, edaspidi INTOSAI) on selgitanud terminit siseaudit kui funktsionaalset vahendit, mis tagab üksuse juhtidele sisemiste allikate alusel piisava kindlustunde, et protsessid, mille eest nad vastutavad, toimivad viisil, mis teeb pettuste, vigade ja ebaefektiivsete või ebamajandsulike talitusviiside esinemise tõenäosuse minimaalseks. Siseaudit võib nõuete kohaselt ellu viia selle juhtimistasandi korraldusi, kellele ta aru annab. (Intosai tegevusjuhised 2009: 40) Eesti audiitortegevuse seaduses on siseaudit tõlgendatud kui siseaudiitori kutsetegevust, mille objektiks on kriteeriumide alusel korraldatud protsessid, nende juhtimine ja kontroll, või mis on suunatud kontrolli objektiks oleva teingu kontrollikriteeriumidena määratletud õigusaktile vastavuse kindlaks tegemisele või mittevastavuse tuvastamisele. Siseauditis on siseaudiitori eesmärgiks võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal siseaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas või eitavas vormis arvamust. (Audiitortegevuse seadus 2010, § 71 lg 1,2)

IIA defineerib siseauditeerimist kui sõltumatut, objektiivset, kindlust ja nõu andvat hindamist, mis on loodud organisatsiooni tegevuse väärtustamiseks ja selle täiustamiseks. Siseaudit aitab organisatsioonil paremini eesmäärke saavutada, kasutades korrakohast ja süsteemset lähenemist, täiendamaks riskide juhtimist, kontrolli- ja valitsemisprotsesside mõjusust. (IIA kodulehekülg)

Siseaudit on sõlumatu, objektiivne, kindlustandev konsulteeriv tegevus, mis on suunatud organisatsiooni tegevuste täiustamiseks ja väärtuse lisamiseks. Siseauditi käigus hinnatakse ja analüüsitakse sisekontrollisüsteemi, mis toimub asutuses. Samuti kontrollitakse kas kõik vastab õigusaktide nõuetele ja rahvusvahelistele standartitele. (Sisekontroll ja siseaudit 2014: 17) Siseaudit aitab kaasa eesmärkide saavutamisele, kasutades süsteemset ja distsiplineeritud lähenemist, hindamaks, täiustamaks ja efektiivsustamaks riskide juhtimise, kontrolli ja haldamise protsesse. (Siseauditi arvestus 2002: 15) Siseauditi ülesanded on(*ibid*: 16):

- Analüüsida riske, mis võivad mõjutada asutust ja selle sisekontrollisüsteemi ning selle põhjal panna paika tegevuse prioriteedid ja auditi kava.
- Tuvastada juhtimis- ja kontrollimeetmeid, hinnata tulemuslikkust, säästlikkust ja efektiivsust ning anda nõu töökindluse ja vajalikkuse kohta.
- Teavitada juhtkonda oma tähelepanekutest ja järeldustest ning vajadusel anda soovitusi olukorra padandamiseks, täiustamiseks või uute rakendamiseks.
- Suurendada asutuse kindlustunnet läbi sisekontrollisüsteemi, et rakendatavad meetmed oleks suunatud eesmärkide saavutamisele ja väärtuse lisamisele võimalukult väikeste kulutustega.

Sisekontrolli võimalikud alternatiivid:

- volikogu revisjonikomisjon;
- riigikontrolli auditiosakonnad;
- avalikkus.

Revisjonikomisjoni põhimääruse § 1 järgi moodustatakse vallavolikogu revisjonikomisjon vähemalt kolmeliikmelisena vallavolikogu volituste ajaks. Volikogu liikmete hulgast valitakse salajasel hääletusel revisjonikomisjoni esimees ja esimehe ettepanekul aseesimees. Esimees ei või olla valla osalusega äriühingu juht või äriühingu juhatuse liige. Revisjonikomisjon juhindub oma tegevuses KOV-e seadusest, teistest seadustest ja määrustest, valla põhimäärusest ja käesolevast põhimäärusest. (Revisjonikomisjoni põhimäärus 2014, § 1 lg 1,2,3)

Revisjonikomisjon täidab kontrollfunktsiooni. Revisjoni peamiseks eesmärgiks on anda hinnanguid minevikus tehtud töödele. Revisjon hõlmab juhtkonna tegevust, majandusnäidajaid ja finantsaruandlusi. "Revisjonikomisjonil on õigus (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus 2004, § 48 lg 3):

- kontrollida ja hinnata valla- või linnavalitsuse, valla- või linnavalitsuse ametiasutuste ja nende ametiasutuste hallatavate asutuste või KOV-e üksuse

valitseva mõju all oleva äriühingu, sihtasutuse ja mittetulundusühingu tegevuse seaduslikkust, otstarbekust ja tulemuslikkust ning valla või linna vara kasutamise sihipärasust;

- kontrollida ja hinnata valla- või linnaeelarve täitmist.

Revisjonikomisjon hindab tulemuslikkust järgmiste kriteeriumite kohaselt (*ibid*: § 48 lg 5):

- säästlikkus, mis tähendab eesmärkide saavutamiseks tehtavate kulutuste minimeerimist;
- tõhusus, mis tähendab kulutuste ja nende abil saavutatavate tulemuste suhet;
- mõjusust, mis tähendab tegevuse tegelikku mõju võrrelduna kavatsatud mõjuga.

Revisjonikomisjon täidab oma pädevuses olevaid ülesandeid valla või linna põhimääruses sätestatud korras tööplaani alusel või volikogu ülesandel. (*ibid*: § 50 lg 2)

Riigikontroll uurib, kuidas kasutatakse ja kulutatakse maksumaksjate raha omavalitsustes ja riigis. Riigikontrollil on õigus hõlmata audititega terve Eesti avalik sektor. Riigikontroll selgitab omavalitsustes, kas raamatupidamine on korras, sisekontrollisüsteemid toimivad, tegevus on õiguspärane ning arvutisüsteemid on usaldusväärsed. Riigikontroll saab auditeerida seda, kui riik on andnud omavalitsusele vara või riiklike toetusi ning kontrollida raha kasutamise sihtpärasust, säästlikkust, tõhusust ja mõjusust. Riigikontroll ei saa hinnata, kas omavalitsuste varade kasutamine on olnud tulemuslik, näiteks kas linna raha on kasutatud otsetarbekalt vastavalt tänavate ja haljasalade hooldatuse tasemega. (Sannik 2009)

Avalikkus ja KOV on väga tihedalt omavahel seotud, kuna KOV on täidesaatva võimu tasand. Inimeste jaoks on väga tähtis, et KOV-te teenused oleks kättesaadavad ning kvaliteetsed ja selleks peab kasutama kodanike raha ausalt ja läbipaistvalt. (Omavalitsuse auditites... 2016: 1) 2006. aasta 1. jaanuaril muutus Riigikontrolli seadus. Riigikontroll sai õiguse kontrollida, kuidas ja milleks kasutatakse KOV-de ressursse ja vara. Seaduse muudatuse tõttu paranes maksumaksjate ülevaade raha kasutamise üle ehk inimesed said parema ülevaate, kuidas toimetatakse nende rahadega KOV-tes. (*ibid*: 1)

Eesti Vabariigi Valitsuse kontekstis on siseaudit riigi ja valitsuse sisene teenus, mis annab kindlustunnet valitsusele, ministritele, maavanematele, asutuse juhtidele, et kontrollimeetmed on piisavad ja säästlikud ning vastavad Eesti Vabariigi seadusele ning standarditele.

1.2. Sisekontrolli ja siseauditi osa Eesti kohaliku omavalitsuse riskijuhtimises

Enne sisekontrolli hetkeseisu selgitamist KOV-tes, tuleb anda ülevaade KOV-i mõistest ja põhimõtetest. KOV on põhiseaduses sätestatud omavalitsusüksuse - valla või linna - demokraatlikult moodustatud võimuorganite õigus, võime ja kohustus seaduste alusel iseseisvalt korraldada ja juhtida kohalikku elu, lähtudes valla- või linnaelanike õigustatud vajadustest ja huvidest ning arvestades valla või linna arengu iseärasusi. KOV-s rajaneb järgmistel põhimõtetel (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus 2004, § 50 lg 1-7):

1. kohaliku elu küsimuste iseseisev ja lõplik otsustamine ja korraldamine;
2. igaühe seaduslike õiguste ja vabaduste kohustuslik tagamine vallas ja linnas;
3. seaduste järgimine oma ülesannete ja kohustuste täitmisel;
4. valla- ja linnaelanike õigus osaleda KOV-e teostamisel;
5. vastutus oma ülesannete täitmise eest;
6. tegevuse avalikkus;
7. avalike teenuste osutamine soodsaimatel tingimustel.

KOV-tes vastutab sisekontrolli eest linnapea, maavanem või vallavanem, kelle ülesandeks on määrata vastutav isik sisekontrolli teostamiseks. Vallavanem või linnapea nimetab ametisse ja vabastab ametist seaduses sätestatud korras siseaudiitori kutsetegevuse alaste ülesannete täitmiseks ametniku või vastava struktuuriüksuse juhi (*ibid*: § 50 lg 1).

Sisekontroll hõlmab organisatsiooni tegevuskava, juhtkonna seisukohti ja korraldusi, asutuses rakendatavaid töömeetodeid, protseduure, muid juhtimis- ja kontrollimeetmeid ja organisatsiooni kultuuri tervikuna. Need peavad juhtidele tagama kindlustunde, et seatud eesmärgid saavutatakse ning selleks on tehtud optimaalsed ja asjakohased jõupingutused. (Siseauditi arvestus... 2002: 12) Tulemusliku sisekontrolli põhialused Eesti Siseaudiitori Ühingu poolt on sätestatud (*ibid*: 14):

- sobivus – õiged eeskirjad, protseduurireeglid, menetlused õigel ajal, õiges kohas ja vastavuses organisatsiooni eesmärkidega, ülesannete ja riskidega.
- pidev toimimine – järjekindlus terve perioodi jooksul
- tasuvus – teostamise kulud ja sisekontrolli süsteemi sisseseadmise kulud ei tohi ületada sisekontrolli abil saavutatavate eesmärkide väärtust.

Siseauditeerimine on muutunud viimastel aastatel järjest tähtsamaks järelvalve mehhanismiks organisatsioonide üldjuhtimises (Sarens, Abdolmohammadi 2011: 2).

COSO JA COCO on välja töötanud sisekontrolli komponendid ning KOV-tes hinnatakse viite peamist komponenti (Siseauditi arvestus... 2002: 20):

1. kontrolli keskkond;
2. riskide hindamine (riskide leidmine ja nende reastamine olulisuse järgi);
3. kontroll tegevused;
4. informatsioon ja kommunikatsioon;
5. monitooring ehk järelvalve.

Juhtkond vastutab oma tegevuspoliitikate, protseduuride ja tavade väljatöötamise eest nende viie komponendiga (vt. Joonis 1). Jooniselt 1 on näha, et vertikaalselt on kõik komponendid omavahel seotud ning horisontaalselt on neli eesmärki – aruandlus, vastavus, tegevused ning ressursside kaitse. Iga komponentide rida sõltub eesmärkidest ning laieneb neile kõigile. (Intosai tegevusjuhised 2009: 13)

Aruandlus	Vastavus	Tegevused	Ressursside kaitse
Informatsioon ja kommunikatsioon			
Kontrolli keskkond			
Riskide hindamine			
Kontroll tegevused			
Monitooring			

Joonis 1. Sisekontrolli raamistik (Intosai tegevusjuhised 2009: 13)

Informatsiooni tuleb identifitseerida, koguda ja edastada nii, et see ei segaks tööülesandeid normaalselt täita. Informatsiooni all ei peeta silmas ainult sisemist, vaid ka välistest allikatest saadud informatsiooni sündmuste, tegevuste või tingimuste kohta, mis on tähtis juhtimisotsuste tegemiseks ja aruandluseks välistele osapooltele. Kommunikatsioon aga peab toimima igas suunas. Töötajad peavad mõistma sisekontrolli süsteemi olemust, samuti seda, kuidas kõik tegevused on omavahel seotud ning seostuvad teiste osakondade

tööga. Sama vajalik on väliste osapoolte ja organisatsioonidega suhtlemine. (Siseauditi arvestus... 2002: 21)

Kontrolli keskkond kujundab üldise hoiaku KOV-ses. Kontrolli keskkonna komponentide hulka kuuluvad üldised väärtushinnangud, eetika ja ausus, töötaja kompetentsus, juhtkonna juhtimisstiil ja filosoofia, kohtustused ja õigused, samuti ka vastutustunne ja eetikanormid, personalipoliitika ning autoriteet. Seega kontrolli keskkond kujundab üldise hoiaku KOV-tes, sest see väljendab juhtkonna üldist suhtumist, tegutsemist sisekontrolli alal ning teadmisi ja samuti tähtsustamist sellel alal. (Siseauditi arvestus... 2002: 20)

Riske määratleda ja hinnata, mõõta ja raporteerida, maandada ja juhtida on riskijuhtimise eesmärkideks ning see suurendab KOV-ides lühi- ja pikaajalisi väärtusi. Riskijuhtimine toimub kooskõlas strateegilise planeerimisega (arengukava ja eelarvestrateegia koostamisega) ning aruandluse protsessidega. Riskijuhtimise osapooled on volikogu, auditikomitee, Eesti Vabariigi Valitsus, riskijuhtimise komitee, riskijuht, riskihaldurid, siseaudiitor ja välisaudiitor. (Kohaliku omavalitsuse üksuse... 2012: 116)

KOV vastutused riskijuhtimise protsessis (*ibid*: 116):

- tegevuspõhimõtete ja organisatsiooni kultuuri kindlustamine;
- riskide hindamise tulemuste hindamine ja järeeltegevuste üle otsustamine;
- tegevuste üle otsustamine uue riski tekkimisel või olemasoleva riski muutumisel;
- tulemustest revisjonikomisjonile raporteerimine;
- auditikomiteele kommentaaride ja ettepanekute esitamine siseauditite ja välisaudiitori tähelepanekute kohta.

KOV-e põhufunktsiooniga seonduvad riskid on tegevusriskid. Krediidid, likviidus-, valuutariskid on finantsriskid, mis mõjutavad KOV-e finantseerimist ja tulemit. KOV-el üldiselt puudub otsene kontroll õiguslikest ja muudest välistest riskidest. Strateegiariskid on: töökeskkonna arendamine ja personalipoliitika riskid, infotehnoloogiline arendamine, maine ja strateegiline planeerimine. Perioodiliste riskide vältel hinnatakse arengukava ja eelarvestrateegia uuendamise protsessi ning vaadeldakse majandusaasta aruande koostamist. Perioodiline riskide hindamine toimub kaks korda aastas. (Kohaliku omavalitsuse üksus... 2012: 117)

Kontroll tegevuste all mõeldakse poliitikaid ja protseduure, mis tagavad omavalitsuse kavanadatud tegevuse (Siseauditi arvestus... 2002: 21). Kontroll tegevused peavad olema efektiivsed ning selleks peavad tegevused olema asjakohased, töötama perioodi käigus

plaanipäraselt, majanduslikult efektiivsed, kõikehõlmavad, mõistlikud ning integreeritud organisatsiooni üldiste eesmärkidega (Intosai tegevusjuhised 2009: 24). Kontroll tegevusi leidub kõikidel tasemetel ja funktsioonidel (*ibid*: 25-26).

1. Autoriseerimis- ja tunnustamistoimingud tohivad sooritada isikud, kellel on selleks omelas volitused. See on peamine abivahend, millega tagatakse alagatatud ja lubatud tehingute ja sündmuste teostamine. Autoriseerimisnõuete täitmine tähendab seda, et töötaja järgib antud juhiseid ning juhtkonna poolt kehtestatud või seadusest tulenevaid piiranguid.
2. Kohustuste lahusus (autoriseerimine, töötlemine, registreerimine, kontrollimine) ehk sündmuse või tehinguid ei tohi kontrollida samad isikud ega osakond. Sisekontrolli tööd võib nullida või selle tõhusust vähendada kuritegelik koostöö töötajate vahel. Olukorda, kus üks isik tehingu või sündmuse kõiki olulisi aspekte käsitleb, aitab lahendada töötajate rotatsioon.
3. Kontroll juurdepääsu üle ressurssidele ja andmetele ehk ligi pääsevad ainult vastutavad inimesed. Niisugune piiramine aitab vähendada loata kasutamise ohtu või riigile tekitatavaid kahjusid ning aitab säilitada paremini kontrolli olukorra üle.
4. Vastavustõendamisel kinnitatakse tehingute ja sündmuste vastavust nii enne kui ka pärast töötlemist. Peale seda kontrollitakse arve tasumisel algset kogust tegeliku saadud kogusega. Samuti kontrollitakse seisu inventuuri tehes.
5. Andmeid ühildatakse pidevalt tähtsate dokumentidega nii võrreldakse pangatehingutel aluseks olevaid raamatupidamisdokumente ühildamise eesmärgil vastavate kontoväljavõtetega.
6. Töötulemusi hinnatakse kehtestatud standarditega, hinnates nii tegevuse efektiivsust kui ka tõhusust.
7. Tegevuste, protsesside ja menetlusprotseduuride hindamisi tuleks regulaarselt kontrollida. Ettevõtte tegevuse niisugust kontrollimist tuleks eristada sisekontrolli raames toimuvast järelevalvest.
8. Pädev järelevalve aitab tagada sisekontrolli eesmärkide realiseerimist.

Sisekontrolli süsteemi järelevalve teostamiseks tuleb hinnata süsteemi toimimise kvaliteeti ajas. Läbi rutiinsete toimingute, eraldi hindamise või mõlema tegevuse kombinatsioonina saab järelevalvet teostada. Jooksev järelevalve on sisekontrolli mehhanismidesse sisse programmeeritud. Selle osaks on regulaarsed juhtimis- ja kontrollitegevused ning muud toimingud, mida töötajad oma ülesandeid täites sooritavad. Jooksev järelevalve sisaldab tegevusi, mis on suunatud normide rikkumise, ebaeetilise, ebaökonomsete, läbimõtlematute ja ebaefektiivsete sisekontrollisüsteemi komponentide vastu. (*ibid*: 36)

COSO mudel näitab kõige paremat sisemist kontrolli praktikas. COSO mudeli abil saavutatakse kindel sisekontrollisüsteem, mis aitab paremini saavutada eesmärke, kaitsta varasid, tagada optimaalne vahendite kasutamine, ennetada vigasid ja neid avastada õigel ajal. Sisekontrollisüsteem aitab paremini riske juhtida. (Krstic, Dordevic 2012: 155)

COSO sisekontrolli raamistiku järgi on sisekontroll protsess, mis pakub tugevat kindlustunnet omavalitsuse eesmärkide saavutamiseks antud valdkondades, juhtkonna, üksuste juhtide ja muu personali poolt (*ibid*: 155):

- toimingute tõhusus ja efektiivsus;
- finantsaruandluse usaldusväärsus;
- vastavus kehtivatele seadustele ja eeskirjadele.

Siseaudit on üks osa sisekontrollist. Siseauditi funktsioon ei saa olla eraldi asutuse üldistest eesmärkidest. Funktsioon peab toetama oma tegevusega eesmärkide saavutamist (Siseauditi arvestus...2002: 15). Urmas Kruuse on öelnud: „Sisekontrolli üksus on tippjuhi käepikendus, mis teostab tippjuhi poliitikat sisekontrolli käivitamisel, käigus hoidmisel, täiustamisel ja tulemi hindamisel ning aruannete koostamisel. Sisekontrolli üksust saab nimetada siseauditi üksuseks siis, kui on olemas tõhus ja toimiv sisekontrolli süsteem, mida auditeerida. Enne seda on põhieesmärgiks ettepanekute väljatöötamine sisekontrolli süsteemi ülesehitamiseks. Sisekontrollisüsteemi saavutamiseks, tuleb saada info olemasoleva tegevuste ja ülesannete kohta.”(Kruuse 2008: 6) Kui koguda kõik informatsioon kokku, saab hakata otsustama, milliseid kontrolle on kavandatud ning kas need on piisavad või tuleb neid muuta ja lisaks rakendada uusi (Sisekontroll ja siseaudit 2014: 10).

01.01.2013 jõustus 16.09.2010 vastu võetud kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus (edaspidi KOFS), mis tingis muudatuse kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse (edaspidi KOKS) § 48, mille kohaselt tagab volikogu sisekontrolli süsteemi rakendamise KOV-es ning sisekontrolli süsteemis rakendab ja selle tulemuslikkuse eest vastutab valla- või linnavalitsus.

Vastavalt Audiitortevuse seaduse §100, mis jõustus 01.01.2013 sätestab, et auditikomitee ülesandeid täidab KOV-s revisjonikomisjon, mille koosseisus peab olema vähemalt kolme liiget, kellest vähemalt kaks peavad olema arvestuse, rakenduse või õiguse asjatundjad.

Teoreetilise osa kokkuvõtteks võib märkida, et KOV sisekontrolli süsteemi hindamiseks peab olema piisavalt informatsiooni konkreetse olukorra ja tegevuse hindamiseks. Sisekontrolli komponendid annavad täpsemad piirid, mida ja kuidas tuleb sisekontrolli süsteemis selgitada, et tagada organisatsiooni eesmärkide täitmine.

2. SISEKONTROLLI RAKENDAMINE EESTI KOHALIKES OMAVALITSUSTES

2.1. Uurimistöö metoodika

Käesolevas bakalaureuse töös kasutatakse kvalitatiivset ja kvantitatiivset analüüsi meetodit. Lembit Õunapuu on kirjutanud: „teadustöö on alati oma olemuselt kvalitatiivne ning kvantitatiivse osaks jääb vormistamine ja uute vormilahenduste loomine. Tegelikult ei eksisteerigi eraldi kvantitatiivset ja kvalitatiivset teadust, vaid teadus koosneb kahest loomulikust integreeritud komponendist – kvalitatiivsest ja kvantitatiivsest – millest igal osal on täita oma funktsioon. (Õunapuu 2014: 69) Kvantitatiivse info eesmärk on numbrilise info kogumine. Kvalitatiivne info kirjeldab tegelikku elu selle mitmekesisuses. Bakalaureusetöös kasutatud uurimismeetodid tagavad võimalikult objektiivse tagasiside sisekontrolli ja siseauditi rakendamise ja arengu kohta valitud KOV-des.

Siseauditi funktsiooni määratlemiseks viiakse läbi küsitlus. Tegemist on suunatud küsimustega KOV juhtimise ja siseauditiga tegelevatele isikutele. Valim moodustus juhuvaljävõtuga ehk valimi liikmed sai valitud juhuslikult. Küsimustikud saadeti viiekümnele KOV-e meiliaadressile ning küsitlusele vastas nendest kolmkümmend. Omavalitsuste meiliaadressid leidsin linna- või vallavalitsuse kodulehtedelt. Küsimustele vastamiseks kasutati keskkonda *Google Docs*. Küsimustikud olid suunatud linnapeadele, vallavanematele, revisjonikomisjoni esimeestele või sisekontrolõridele. Vastata said ka teised KOV spetsialistid. Läbi viidud küsitluse eesmärgiks oli saada tagasisidet sisekontrolli rakendamise kohta KOV-s ja saada erinevate osapoolte arvamust sisekontrolli funktsiooni kvaliteedist. Uurimisprobleemi lahenduse leidmiseks on uuritud KOV funktsiooni ja sisekontrolli probleemide põhjuseid. Analüüsitud on, kas Riigikontrolli poolt tehtud omavalitsuse auditites tehtud olulisemad soovitusel on rakendatud või mitte.

2.2. Siseauditi funktsioon ja selle raamistik Eesti kohalikes omavalitsustes

Antud uurimistöös keskendutakse kümnele KOV-le, kus on täidetud sisekontrolli teenituse või siseaudiitori ametikoht ning näidatud alluvussuhted linna- ja vallavalitsuse struktuuris. Siseauditi rekendamisel KOV-s tuleb lähtuda erinevatest regulatsioonidest, määrustest, standarditest ning teistest juhenditest tulenevatest nõuetest. Audiitortegevuse seaduse kohaselt tuleb siseaudiitori kutsetegevuse korraldamisel KOV-s lähtuda IIA standarditest ning muudest siseauditi kutsetegevustega seotud seadusandlikest aktidest: KOV korraldamise seadusest, Audiitortegevuse seadusest, KOV-e finantsjuhtimise seadusest ja teistest Rahandusministeeriumi määrustest. Töö koostaja arvates tuleb KOV siseauditi funktsiooni rakendamisel arvestada paljude etteantud seadusandlike piirangutega, kuid täpsed KOV-sele suunatud siseauditi korraldamise põhimõtted puuduvad. Olemasolevates juhendmaerjalides on rõhutatud, et siseauditi funktsioon peab olema sõltumatu, kuid kuidas seda tagada, on käsitlemata. IIA standardite kohaselt on siseauditi funktsiooni sõltumatus tagatud, kui see allub kõrgemale juhtorganile, kes võtab tööle ja vabastab ametist siseauditi juhi. IIA standardite kohaselt peavad sisekontrolli teostavad isikud oma töös olema asjatundlikud, mis tähendab, et nende teadmiste tase peaks katma kõik KOV tegevusvaldkonnad.

Vaadeldavad kümme valda ja linna koostavad ja kinnitavad sisekontrolli tööplaani erinevalt. (Tabel 1) Bakalaureusetöö koostamise käigus viiakse läbi küsitlus Tartu linnavalitsuses ametite juhtidega, selgitades võimalikke sisekontrolli riske. Probleemid jaotatakse vastavalt riskitüübile erinevatesse gruppidesse ning nendest 15-20 teemat lülitatakse järgmisel aastal sisekontrolli tööplaani. Tööplaani kinnitab linnapea. Sillamäe linnavalitsuses esitab sisekontrolli peaspetsialist tööplaani linnapeale ning hiljem linnapea kinnitab tööplaani. Võru linnavalitsuseses saavad kõik teenistuses olevad isikud teha vastavaid ettepanekuid, kuid sisekontrolli tööplaani koostab sisekontrolör koos linnapeaga. Lõplikult kinnitab tööplaani linnapea ning enne tuleb tööplaani kooskõlastada linnavalitsuse ja revisjonikomisjoniga. Türi vallavalitsuse tegevuskava aluseks on auditiumiversum, kus on kirjas kõik toimunud auditid. Tegevuskavasse lülitatakse kiireloomulised teemad ja need, mida pole kaua käsitletud. Tööplaani kinnitatakse vallavanema kinnitusmärkega. Pärnu linnavalitsuse sisekontrolli tööplaani koostamisel

võetakse aluseks seire tulemused ja tehakse koostööd allasutuste valdkonna spetsialistidega. Tööplaani kinnitab linnapea. Saue linnavalitsuse tööplaani koostamise juures on tähtis linnapea ja linnavalitsuse liikmete arvamus. Tööplaani kinnitab linnapea. Tallinna linnavalitsuse sisekontrolli teenistuse tööplaani kinnitab linnasekretär. Tööplaani koostatakse riskide hindamise tulemustest ja juhtkonna soovidest lähtudes. Narva linnavalitsuses kooskõlastatakse sisekontrolli tööplaani linnapeaga ning selle kinnitab rahandusameti direktor. Kohtla-Järve linnavalitsusel on tööd planeeritud kvartaalselt ning pearevident koostab sisekontrolli tööplaani abilinnapea kooskõlastuse ja kinnitusega. Samuti Viljandi vallavalitsuses on kvartaalsed tööplaani, kuid peamiselt pööratakse tähelepanu tegevustele, mis vajavad kontrollimist ja sisaldab asutusi, mida on vaja hallata. Lõpuks kooskõlastatakse sisekontrolli tööplaani vallavanemaga. (Ümarlaud „KOV siseaudit täna ja homme“ 2015: 10) Eelpool kirjeldatu näitab, et sisekontrolli funktsiooni korraldamine KOV-des on piiratud kindlate raamidega, mis omakorda seavad reeglid siseaudiitori hariduse, töökogemuste ja isikuomaduste kohta. See seob sisekontrolli töötajate värbamisele kindlad piirid. Sisekontrolli funktsiooni korraldamiseks KOV-tes on hulk üldsõnalisi nõudeid, mis kohati kordavad üksteist. Riigi tasemel vastutab sisekontrolli korraldamise eest Rahandusministeerium, kus peaks olema välja töötatud vastavad määrused. Rahandusministeeriumi poolt on välja töötatud „Täidesaatva riigivõimu asutuse siseauditeerimise üldeskiri”. Täpsustav eeskiri KOV-de jaoks puudub. Kokkuvõttes võib lähtuda sellest, et sisekontrolli määratlus Eestis, võrreldes IIA käsitlusega, keskendub kindlust pakkuvatele tegevustele ning selle raamistik sõnastab üldsõnalised nõuded sisekontrolli korraldamiseks, kuid täpsemad punktid, näiteks sõltumatuse tagamist, ei sätesta.

Tabel 1. Eesti kohalike omavalitsuste siseauditi funktsiooni täitvad ametikohad (Ümarlaud „KOV siseaudit täna ja homme“ 2015: 9)

Linnavalitsus/vallavalitsus	Siseauditi funktsiooni täitev ametikoht	Kellele allutakse
1. Tartu linnavalitsus	sisekontrolliteenistuse juhataja-sisekontrolör	linnasekretär
	siseaudiitor	teenistuse juhataja
2. Sillamäe linnavalitsus	sisekontrolli peaspetsialist	linnapea

3. Võru linnvalitsus	sisekontrolör	linnapea
4. Türi vallavalitsus	sisekontrolör	vallavanem
5. Pärnu linnvalitsus	sisekontrolör	linnapea
6. Saue linnavalitsus	sisekontrolör	linnapea
7. Tallinna linnvalitsus	sisekontrolör	linnapea
	menetlusosakond	sisekontrolör
	järelevalveosakond	sisekontrolör
8. Narva linnavalitsus	revisjoni osakonna juhataja	rahandusameti direktor
	vanemrevident	revisjoniosakonna juhataja
9. Kohtla-Järve linnavalitsus	pearevident	aselinnapea finantsküsimustes
	vanemrevident	aselinnapea, pearevident
10. Viljandi vallavalitsus	sisekontrolör	vallavanem

Lähtuvalt siseauditi funktsiooni täitvate töötajate erinevatest ametinimetustest oleks vajalik, et riiklikult reguleeritaks täpsemalt antud valdkonda, see tähendab kehtestatakse ühtsed siseauditi rakendamise alused ja nende koht KOV-de struktuuris. Selgelt ei ole paigas sisekontrolli teenistuse koht KOV-de struktuuris ja siseaudiitori ametkondlik alluvus. Üheks probleemiks on KOV-de sisekontrolli teenistus seal hulgas siseaudiitori sõltumatuse tagamine. Sõltumatus on kutse-eetika üks olulistest eetika normidest. Siseaudiitori sõltumatuse tagamise probleemidele on viidatud Riigikontrolli auditites. Kuna valla- ja linnavalitsused moodustuvad erinevate poliitiliste huvidega isikutest, siis võivad ühe või teise erakonna esindajad oma ambitsioone õigustada mitteametlike vahenditega ja kaasata sellesse siseaudiitorit. Suurt tähtsust sõltumatuse säilitamisel omab siseaudiitori positsioon juhtimise struktuuris, KOV-de puhul ei ole seadusandlusega täpselt reguleeritud, kellele peaks KOV siseauditi funktsioon alluma.

Siseauditi aruandluse esitamine ja kooskõlastamine on kõikides linnades erinev, Tartu linnavalitsuses kooskõlastab siseauditi aruande linnapea. Tulemused on nähtaval linnavalitsuse liikmetele ja auditeeritavatele. Revisjonikomisjonile antakse aastas korra

ülevaade nendel teemadel, mis neid kõige rohkem huvitab. Sillamäe linnavalitsuses kantakse linnapeale ette nii siseauditi aruanded kui tulemused ning hiljem arutatakse tulemusi revisjonikomisjoni koosolekutel. Võru linnavalitsuses saadetakse siseauditi aruanded valitsuse liikmetele ning isikutele, kes puutuvad asjasse. Türi vallavalitsuses esitatakse siseauditi aruande projekt läbi dokumendi haldussüsteemi vallavalitsuse liikmetele ning siis allkirjastab selle vallavanem. Pärnu linnavalitsuses esitatakse siseauditi tulemused linnapeale ning kinnitatakse volikogu otsusega. Saue linnavalitsuses kinnitatakse siseauditi lõpparuanne linnapea poolt ja esitatakse auditeeritavale. Tallinna linnavalitsuses allkirjastab siseauditi aruande sisekontrolör või teenistuse esindaja. Kui siseauditi aruanne hakkab valmima, teavitatakse linnavalitsust ning nemad edastavad info volikogule. Narva linnavalitsuses koostatakse lõpparuanne, mis lähevad linnavalitsuse istungile kinnitamiseks. Revisjonikomisjon tutvub üldjuhul siseauditi aruannete ja teiste dokumentidega. Kohta-Järve linnavalitsuses koostab pearevident siseauditi lõpparuande, mis antakse edasi finantsteenistuse abilinnapeale. Linnapea juures vaadatakse üle tulemused koos juhtide ja vastutavate isikutega. Viljandi vallavalitsuses koostatakse õiendid või aruanded kontrollimiste ja järelvalve kohta, mis kinnitatakse vallavalitsuse korraldustega. Siseauditi aruanded kinnitab ainult vallavanem. (Ümarlaud „KOV siseaudit täna ja homme“) Kokkuvõtlikult võib järeldada, et sisekontrolli, sealhulgas siseaudiitori funktsiooni ei ole mõnedes KOV-tes täpselt formuleeritud teadmatusest ja täpsete eeskirjade puudumisest tulenevalt. Töö autori arvates on vajalik koolitada mitte ainult sisekontrolli teenistuse töötajaid, siseaudiitoreid ja revisjonikomisjoni liikmeid, vaid ka KOV-de tippjuhtkonda antud valdkonnas.

Siseaudiitorite, sisekontrolöride ja revidentide ametikohtade arvu selgitamiseks 2016. aastal kasutas töö autor esitlust Ümarlaud „KOV siseaudit täna ja homme“. Selgus, et siseauditi aruandluse esitamine ja kooskõlastamine on linna- ja vallavalitsustes erinev.

2.3. Kohalike omavalitsuse sisekontrolli probleemidest

”Kohaliku omavalitsuse tegevuse õiguspärasuse, tõhususe ja mõjususe järelvalve, kontroll ja audit on süsteemitu, kohati sisutu ja poliitiliselt kallutatud ning sageli vastuolus rahvusvaheliselt üldtunnustatud kontrolli ja auditi põhimõtetega,” arvab Tallinna Ülikooli haldusjuhtimise doktorant Raivo Linnas (2012: 71).

Bakalaureusetöö koostamise käigus ilmnes, et esimeseks probleemiks saab tuua asjaolu, et sisemiste kontrollide tase on KOV-tes nõrk ning sellega nõustuvad 42,30% autori poolt koostatud küsitlusele vastanutest. 19,20% on vastand, et sisemiste kontrollide tase ei ole KOV-tes nõrk ning 38,50% vastasid, et nii ja naa. Põhjused, miks arvatakse, et sisemiste kontrollide tase on nõrk (Lisa 1):

- revisjonikomisjonis olevatel liikmetel pole piisavalt pädevust, kuna komisjonid koosnevad volikogu liikmetest ning pädevate inimeste leidmiseks ja palkamiseks napib ressursse;
- KOV-de struktuur on aastakümneid sisemiste muutusteta ning selle tulemusena kontrolltase langeb, st rakendatud ei ole sisekontrolli teenistust
- KOV on väiksed ning napib ressursse pädevate töötajate kaasamiseks;
- juhtidel puudub huvi kontrolli taseme üle;
- eiratakse korruptsioonivastast seadust.

Läbi viidud küsitluses selgus, et KOV-tes riskide tekkimise peamised põhjused on järgmised:

- kohalikud poliitikud on seotud huvigruppidega ning otsused ei vasta alati üldsuse huvidele;
- KOV-tes töötavad ebaausad inimesed
- seadusandluse rakendamine ja seaduste erinev tõlgendamine;
- muutuv õiguskeskkond;
- KOV-te juhtide huvide konfliktid ja nende seotus äriettevõtetega;
- teadmatus ning kiirustamine;
- KOV-e puudulik üldjuhtimine;
- lepingute mitmeti tõlgendatavus, investeringute ja tegevuste kallinemise üle kavandamine;
- ei käsitleta riigihankeid õigesti;
- inimlikud eksimused.
- puuduv sisekontroll.

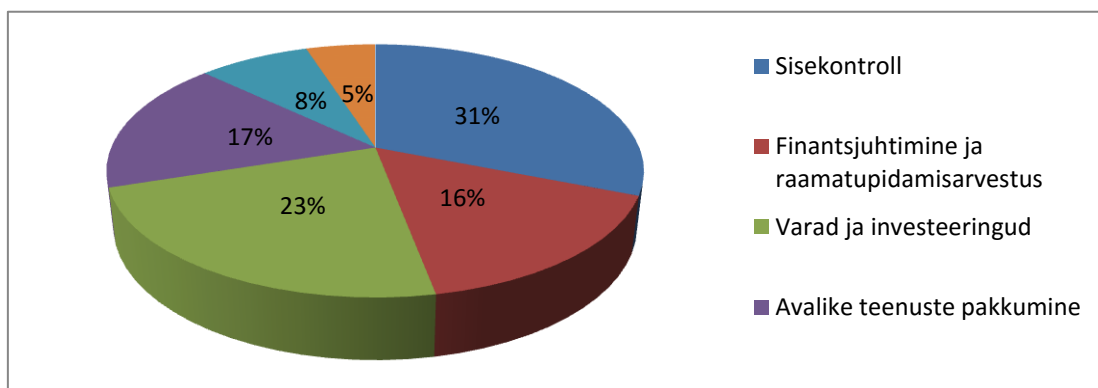
Igas omavalitsuses peaks tegutsema siseaudiitor, kuna siseaudiitori kohustuse täitmine tagab organisatsiooni juhtidele ja järelevaatajatele õigeaegse ja objektiivse teabe edastamise eesmärkide saavutamist ning annab ülevaate missiooni ja ülesannete täitmist takistada võivate ohtude kohta (Linnas 2005). Siseaudiitor peab jälgima täidesaatva riigivõimu asutuste siseauditi üldeeskiri ning seda peavad KOV-ed 34,80% ulatses vajalikuks. Siseaudiitori töö korraldamisel tuleb lähtuda audiitortevõtte seadusest, IIA standarditest ning tuleb sooritatud kutseksam. Kutseeksamit aga peetakse liiga kalliks, koolitused pole kättesaadavad ning tööandjad toetavad vähe, et saada lisakoolitusi. (Kohalikud omavalitsused riik ei ole... 2017) Autori poolt läbi viidud küsitluses ilmnes, et 26,10% vastanutest ei lähtu IIA standartitest, 26,10% lähtub ning ülejäänud 47,80%

vastasid nii ja naa. IIA standarditest ei pea lähtuma need KOV-ed, kus ei ole loodud siseauditi ametikohta (Lisa 1).

Alates 2006. aasta 1. jaanuarist anti Riigikontrollile seadusega õigus kontrollida KOV vara kasutamist. Tekkis võimalus anda ülevaade kogu avaliku raha kasutamisest KOV-tes. Munitsipaalvara kontrolli KOV-tes saab jagada kaheks:

- institutsioonitriteks – sisekontrollisüsteemi toimimine kindlas omavalitsuses (sealhulgas raamatupidamise korraldamine, tehingute seaduslikkus, dokumentide avalikustamine);
- kindla valdkonna probleeme käsitlevateks audititeks ja –ülevaadeteks (sotsiaalhoolekanne, ehitus ja teehoid, haridus).

Riigikontrolli auditites analüüsitakse KOV-te tehingute seaduslikkust ning otsitakse peamisi vigade põhjuseid. Uuritakse, kas KOV suudab täita oma ülesandeid ning kui ei suuda, siis selgitatakse põhjused, mis seda takistavad. 2016. aasta alguseks oli Riigikontrolli kontrolltoiminguid sooritatud 86%-s KOVidest. Keskmiselt oli auditite kestus 10 kuud. Kõige rohkem viidi läbi auditeid Tallinna linnas. 2009. aasta majanduslangusega tekkis vajadus uurida linnade ja valdade tulude vähenemise mõju tegevusele ja finantsvõimekuse probleeme. Sektordiagrammilt (Joonis 2) on näha, et auditites käsitleti kõige rohkem sisekontrolli teemat 31%, mille alla kuulus ka raamatupidamisarvestus. Avalike teenistusi käsitleti 17% ulatuses, selle alla kuuluvad nii teehoiud kui sotsiaalhoolekanded. 8% käsitleti omavalitsuse järelvalvetegevust, kuna järelvalve tagab inimestele turvalise ja parema elukeskkonna. Kõige väiksema protsendi ulatuses käsitleti omavalitsuse suhted riigiga, selle alla kuuluvad näiteks auditid, mis puudutavad erinevaid registreid. (Omavalitsuse auditites tehtud... 2016)



Joonis 2. Auditites käsitletud teemad (Omavalitsuse auditites tehtud... 2016: 7)

2006. aastal oli Eestis 226 KOV, 2016. aasta seisuga on see arv langenud 213-ni. Põhjus miks KOV-i jääb vähemaks on see, et näiteks 46 vallas ja linnas on alla 1000 elaniku. Riigikontroll tegi ülevaate Riigikogule 2016. aasta aprillis, kus kontrolliti kas omavalitsuse auditites tehtud olulisemad soovitused on täidetud või mitte. Riigikontrolli KOV-e auditi osakonnas on valminud 64 auditit ja seda aastatel 2006-2016. Riigikontroll on välja toonud auditite käigus olulisemad tähelepanekud ja järeldused. Esiteks KOV-ed ei ole saanud aru kontroll protseduuride sisseseadmise vajalikkusest, seda on näidanud - raamatupidamine, tehingute seaduslikkus ja teabe avalikustamine. Maksumaksjatele ei ole võimalik anda kindlustunnet, kui ei ole loodud sellist töökorraldust, mis ennetaks raha väärkasutamist. Raamatupidamise aastaaruanded peavad olema täpsed ja kvaliteetsed, et juhtidel oleks parem teha juhtimisotsuseid. KOV-ed peavad ennetama ja tuvastama juba alguses oma tegevuses riske. Teiseks väiksematel KOV-tel on raske pakkuda kvaliteetseid teenuseid, kuna ühel töötajal on mitmeid eri valdkonnaga seotud ülesandeid ja kui igas valdkonnas oleks eraldi inimene töö, siis poleks jälle kõigil võimalik oma töökoormus täita. Kolmandaks Riigikontrolli auditid näitavad, et ka suurematel KOV-tel on kõigi ülesannete täitmisega probleeme. Põhilised probleemid on lasteaia kohatade piisav kättesaadavus, teede kvaliteet ja inimeste elukeskkonna muutmine ohutumaks ja paremaks. (*ibid*: 2016)

Peamiste probleemide põhjused KOV-tes ei ole omavalitsuste võimuses seega on Riigikontroll audititest teinud soovitused riigile ehk siis ministritele, kes saaksid vajalikele probleemidele lahendusi leida. Antud ajavahemikul tehtud auditite käigus on kõige rohkem soovitusi tehtud regionaalministrile ja rahandusministrile. Kümne aasta jooksul on tehtud palju soovitusi, kuid kõikidele probleemidele pole siiani lahendust leitud. Probleeme saaks efektiivsemalt lahendada kui majandus- ja taristuminister oleks aktiivsem tõstatatud probleemidega. (*ibid*: 2016: 2)

KOV-tes on oluline anda audiitorkontrolli kaudu kindlustunnet, finantsinfot, millele toetub riigi majandus ja mille alusel riik kontrollib KOV-te majandustegevust, et see oleks õige ning ressursid oleksid kasutatud ausalt. Raamatupidamise aastaaruanne koosneb omavalitsustes bilansist, tulemiaruandest, rahavoogude aruandest, netovara muutuste ja eelarve täitmise aruandest koos ettenähtud lisadega. Raamatupidamise aastaaruande audit on kohustuslik igale KOV-le ning audiitori selleks määrab volikogu. 31. jaanuaril 2017. aastal avaldati riigikogule riigikontrolli ülevaade omavalitsuste raamatupidamise

aastaaruande audiitorkontrolli probleemidest. Uuriti kas omavalitsuste aastaaruande audiitorkontroll vastab kasutajate vajadustele. Avalikkus ega omavalitsused ei saa vastuseid audiitorkontrollist, kuna see lähtub erasektori auditeerimise loogikast. (Ülevaade omavalitsuste raamatupidamise... 2017: 1) Riigikontroll tõi audiitorkontrollist välja järgmised põhjused, miks ei vasta omavalitsuse finantsinfo kasutajate vajadustele (*ibid*: 2):

- Audiitorid, kes auditeerivad KOV-i, ei hõlma kõiki olulisi valdkondi. Näiteks eelarvete täitmine või tehingud seotud osapooltega, sest nad ei käsitle neid audiitorkontrolli osana. Samuti on Riigikontroll avastanud auditite käigus mitmeid seaduserikkumisi.
- Kõik audiitorid ei kontrolli Euroopa Liidu ja riigi aruandluseks kõigi vajalike koodide kasutamist, mis mõjutavad statistikaandmete tõepärasust.
- Audiitor vahetab valitsuse, volikogu ja revisjonikomisjoniga vähe infot, kuigi need kolm on raamatupidamise aastaaruande peamised kasutajad.

Eespool viidatud põhjused võivad tulla järgmistest asjaoludest (*ibid*: 2):

- Audiitorid teevad KOVide juhtkonna ja revisjonikomisjoniga vähe koostööd.
- Audiitorite kvaliteedikontrollis ei pöörata rõhku KOVide auditeerimisega seotud kitsaskohtadele, sest ei arvestata avaliku sektori spetsiifikaga seotud riske.
- KOVide auditeerimiseks ei ole audiitorid saanud piisavalt juhendamist ja ettevalmistust.

Eesti Linnade Liidu hinnangul on KOV siseaudiitori nõuded uues audiitortegevuse seaduses ülereguleeritud. Siseaudiitori ametisse nimetamine ja vabastamine on detailsem ja keerulisem kui näiteks valla- või linnasekretäri puhul. Siseaudiitori puhul otsustab vastava ametniku või struktuuriüksuse juhi ametisse nimetamise ja ametist vabastamise vallavanem või linnapea valla- või linnavolikogu nõusolekul, kusjuures eelnevalt tuleb esitada kandidaat heakskiitmiseks ka valla- või linnavalitsusele. Jüri Võigemasti sõnul peab olema siseaudiitor eelkõige raamatupidamisvaldkonna asjatundja. Tema sõnul ei näe enamik omavalitsustest vajadust sellise siseauditi järele, mis keskendusks finantsaruandluse kontrollile, kuna see on juba kaetud välisauditiga. "Seetõttu on mitmetes omavalitsustes leitud, et kuluka ja raamatupidamisvaldkonnale keskenduva kutseeksami sooritamine ei ole vajalik ning seni siseauditiks nimetatud tegevus on nimetatud ümber analüüsiks, järelevalveks, sisekontrolliks või muuks selliseks," kirjutab Jüri Võigemast. (Võigemast 2016) Autori poolt läbi viidud küsitluses selgus, et KOV arvamused siseauditi ametikoha ja sisse ostetava siseauditi teenuse kohta on erinevad. Osad KOV-ed eelistavad sisse osta siseauditi teenust. Üks suuremad põhjuseid, miks ei ole siseauditi ametikohta täidetud on see, et vald on liiga väike ja ametikoht pole otstarbekas hoida. Mõned küsitlustest arvasid,

et siseauditi sisse ostmine tagab erapooletuse ning on odavam ja kvaliteetsem, kui uue töötaja palkamine. Teised vastasid, et oma töötajat usaldatakse rohkem ja kuna siseaudiitor teeb ka nõuandvat tööd, on tema alalisel ametikohal informeeritus parem kui sisseostetava teenuse puhul, mis tagab kohalikest oludest parima (Lisa 1).

Kokkuvõtteks võib öelda, et KOV-te sisekontrolli tase on nõrk ning sisekontrolli süsteemid ebatõhusad. Seda põhjustab KOV-te ressursside nappus, mille tõttu ei saa palgata vastavat personali ning KOV-te juhtidel puudub üldine huvi kontrolli taseme üle.

2.4. Korruptsiooni tajumine Eesti kohalikes omavalitsustes

Korruptsioon ohustab ühiskonda ja vähendab usaldust KOV-te vastu. Korruptsioon on laialdaselt usalduse kuritarvitamine. Korruptsioon ei ole ainult õigusnormide rikkumine, vaid korruptsiooni on mitmeid vorme, näiteks altkäemaks, mõjuvõimuga kauplemine, otsuste mõjutamine isiklikust huvidest lähtudes, ressursside omastamine, väljapressimine, ebavõrdne kohtlemine, häälte ostmine. (Korruptsioonivastane strateegia... 2012: 1)

Kõige suurem probleem KOV-tes on poliitiline korruptsioon, mis puudutab õigusloomet, poliitiliste otsuste mõjutamist ja avalikkuse mõjutamist erakonna ja valmiskampaania huvides. Korruptsiooni üle halduses kurdavad ettevõtjad, arendajad ja lasteaia- või koolikoha soovijad. Korruptsioon tekitab KOV-es suurel hulgal kahjusid, mis mõjutab sisekontrolli taset ning omavalitsuse tegevuse läbipaistmatust. Hakatakse eelistama tutvusringkonna ettevõtteid ning tehingud jäävad avalikkuse eest varjatuks. Riigikontrolli arvates tuleks KOV-tes korruptsiooniteadlikkuse ja eetikaküsimustega tegeleda pidevalt. Kui nende teemadega pidevalt ei tegeleta, võivad tekkida rikkumised, mis tekivad sellest, et KOV-ed teevad tehinguid erirühmadega, millega ametiisik on ise või tema sugulane on otseselt seotud. Riigikontroll rõhutab vajadust riske oluliselt maandada, et muuta info arvelduste kohta avalikkusele kättesaadavaks. KOV-tel tuleb intensiivistada sisemist kontrolli, muuta revisjonikomisjonide töö sisulisemaks ja vaadata üle sisekontrollisüsteem. (Kohalikud omavalitsused riik ei ole... 2017) Küsitluses küsis autor KOV juhtimise ja siseauditiga tegelevatelt isikutelt, kuidas saaks nende arvates välistada korruptsiooni tekkimist ning üldiselt arvati, et kõik tehingud tuleks teha võimalikult avalikuks, kaasata rohkem inimesi otsuste laetamisse, dokumenteerida, usaldada rohkem üksteist, vältida ainuisikulist otsuste langetamist, tagada ametnike kompetentsus ja seaduse täitmine.

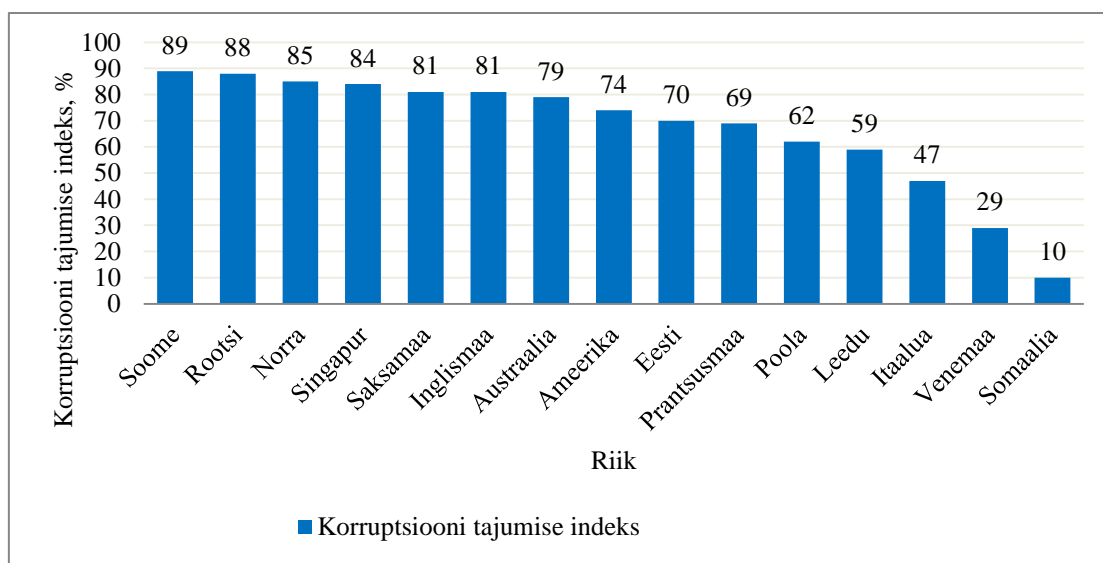
Samuti on olulisel kohal revisjonikomisjon, kes peab läbi viima tõhustat kontrolli. Samuti küsis autor, kus nähakse peamisi ohte ja võimalusi korruptiivseks käitumiseks ning peamiselt nähakse ohtu hangete läbiviimise korralduses ja tehingutes mis on seotud omavalitsuse vara ja maaga (Lisa 1).

KOV-ed ja maa-, linna- ja valla elanikud on väga tihedalt omavahel seotud. KOV-ed saavad mõjutada elanike elukvaliteeti, peamiselt läbi teenuste kvaliteedi ja nende kättesaadavuse. Omavalitsused mõjutavad kodanikelt saadud rahaga nii valla- ja linnavalitsuse arengusuundi, tulevikku kui heakorda. See omakorda mõjutab elanike rahulolu. KOV-ed on kodanike pideva tähelepanu all, kuna avalikkus tahab teada, et nende raha kasutatakse mõistlikult ja otstarbekalt. Tuleb ette ka olukordi, kus süüdistatakse KOV alusetult korruptiivses tegevuses ja personalipoliitika kallutamises. (Korruptsiooni ennetamine... 2012: 5) Muidugi on juhtumeid, kus süüdistused vastavad tõele. Näiteks 2016. aastal üks suuremaid kohtulahendeid, mis on seotud korruptsioonitegevusega leidis aset Kohta-Järvel. Tartu Ringkonnakohtus mõisteti süüdi endine Kohtla-Järve linnapea Jevgeni Solovjov ning aselinnapea Jüri Kollo. Nad mõisteti süüdi konkurentsialases süüteos, omastamises, usalduse kuritarvitamises, altkäemaksu võtmises, ametialases võltsimises ja võltsitud dokumendi kasutamises. Peamiselt soodustas Solovjov enda tuttavaid ettevõtjaid, pakkus neile kaasabi parema pakkumise tegemiseks ja hankevõidu saamiseks. Kollo ja Solovjov sooritasid ametialaseid ja varavastaseid kuritegusid, nad näitasid aktides töö mahte suuremas mahus, kui need tegelikult olid või kui leping ette nägi. Samuti näidati tehtud töid tänavatel, mida pole olemaski. 5 aastat vanglakaristust ja 3 aastat katseaega mõisteti Jevgeni Solovjovile, Jüri Kollo sai 4 aastat ja 3 kuud vangistust ja 5 aastat katseaega. Solovjovil ja Kollol keelati töötada 3 aasta jooksul riigi- või KOV-e üksuses või asutuses. Kuritegude toimepanemisega tekitasid kahju Kollo ja Solovjov Kohtla-Järve linnale 210 200 eurot ning Kollo tekitas eraldi 840 069 eurot. Kahju jäi välja nõudmata, kuna Kohtla-Järve linnavalitsus ei kasutanud selleks kannatanu õigust esitada tsiviilkahju nõue. (Kaitsepolitseiameti 2016 aastaraamat: 38)

Väiksemates omavalitsustes on valede süüdistuste taga just ressursside nappus ja vähene haldussuutlikkuses, mille tõttu ei saa avalikkusega nii hästi suhelda ning huvigruppe kaasata. (*ibid*: 38) Korruptsiooniga võib kaasneda kodanike võõrandumine võimust ja moraali langus, samuti langeb valla-, linna- või maavalitsuse maine.

Transparency Internationali korruptsiooni tajumise indeksi uuringute andmetel ei saa Eesti positsiooni korruptsiooni tajumise järgi ühikonnas pidada väga halvaks võrreldes Somaalia või Venemaaga. Joonis 3 pealt näeb, et vähemalt rahvusvahelises võrdluses ei ole Eestis korruptsioon väga suur probleem. Selle teadmine ei anna põhjust rahuloluks, kuna riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutustes tulenevad probleemid või korruptsioonijuhtumid viitavad sellele, et Eestis siiski on korruptsiooniga probleemid. (Corruption perceptions index 2016)

Antud indeks näitab, et madalama reitinguga riike vaevab ebausaldus. Isegi siis kui korruptsioonivastased seadused on kindlalt paigas, siis praktikas neid ignoreeritakse või leitakse mööndusi. Kuigi kõige ilmsemad korruptsioonivormid ei pruugi jätta armi kodanike igapäeva ellu, siis kõrgema reitinguga riigid ei ole immuunsed suletud uste tehingutes, huvide konfliktides ja ebaühtlases õiguskaitstes, mis võib moonutada avalikku korda ja teravdada korruptsiooni koduriigis ja välismaal. (*ibid*)



Joonis 3. Korruptsiooni tajumise indeks maailmas 2016. aastal protsentides (Corruption perceptions index 2016)

Korruptsiooni vältimiseks tuleks täita õigusakte, rakendada enesekontrolli meetmeid ja ametnike eetilisi standardeid ehk käia koolitustel ning saada täiendõpet. Korruptsiooni on võimalik ennetada, kuid see on pidev ja pikk protsess. Sellega on seotud omavalitsused, riiklikud institutsioonid ja ka kodanikuühiskond. KOV üheks eesmärgiks on säilitada hea maine ning hoida ära alusetud korruptsioonisüüdistused. Kui hoida head mainet KOV-tes,

siis see toob kaasa elanikkonnale kindlustunde, teeb koostööpartnerite leidmise kergemaks ning kergem on kaasata erinevaid huvegrupe kohaliku elu puudutavatesse küsimustesse. Väga tähtis on informeerida avalikkust omavalitsuse tööst ning otsustest. Näiteks saab omavalitsus ennast paremast küljest näidata, kui kodulehekülge uuendatakse ning täiendatakse pidevalt, samuti välja tuua ametnike haridustase ning kvalifikatsioon. Lisaks saab näidata avalikkusele, et omavalitsuses toimitakse seadusekohaselt, kui tehakse uutele töökohtadele töölevõtu konkursid, kus on selged nõudmised, milline peaks kandidaat olema. Kõik need näited võivad tunduda teisejärgulised, kuid tegelikult mõjutavad need oluliselt avalikkuse arusaama ja arvamust omavalitsuse tööst ning neile tuleks pidevalt tähelepanu pöörata. (Korruptsiooni ennetamine... 2012: 6) KOV-des on väga tähtsal kohal kodanike ja omavalitsuse vaheline usaldus, mida

2.5. Ettepanekud sisekontrolli funktsiooni täiustamiseks Eesti kohalikes omavalitsustes

Uurimistöö käigus selgus, et KOV-des siseauditi funktsiooni rakendamisel esineb omajagu reguleerimatust. Töö koostaja arvates oleks siseauditi valdkonna arendamiseks vajalik koostada KOV-dele siseaudit käsiraamat, mille alusel kujuneks igas KOV-s oma siseauditi praktika. Käsiraamat peaks sisaldama sisekontrolli korraldamise raamistiku, samuti siseauditi rakendamisega seotud põhimõtted, alustuseks siseaudiitori ametinimetusest ja positsioonist. Lisaks käsiraamatule tuleks koolitada mitte ainult sisekontrolli teenistuse töötajaid, siseaudiitoreid ja revisjonikomisjoni liikmeid, vaid ka KOV-te tippjuhtkonda antud valdkonnas.

Sisekontrolli funktsiooni täiustamiseks oleks vajalik KOV-tes hinnata riske ja osata neid maandada. Selleks on vaja välja töötada riskijuhtimise raamistik, mille tulemusena on võimalik selgitada KOV-se strateegiliste eesmärkide saavutamist otsustavad riskid. Riskide tuvastamisel ja hindamisel koostatud dokumendid peaksid olema kättesaadavad töötajatele. Rakendatud sisekontrolli meetmete dokumendid peaksid kajastuma riskijuhtimise raamistikus. Sõltumatu järelvalve kontrolliks oleks vaja viia riskide tase võimalikult madalale. KOV-tes oleks vaja luua tõhusamad ja toimivad sisekontrolli rakendamise süsteemid, mida saaks auditeerida. See võimaldaks järgida eetikanorme ja halduse head tava.

Sisekontrolli funktsioon toimiks paremini kui oleks võimalik ennetada huvide konflikti ja korruptsiooni teket. Autori arvates on omavahel tihedalt seotud korruptsioon ja huvide konfliktid KOV-tes. Näitels peaks KOV-tes kindlaks määrama, millistel tingimustel tehakse kingitusi. Kingitusi tohib vastu võtta seminaridelt, kuid riigiasutuselt toetust saanud ettevõttelt ei tohi kingitusi vastu võtta. Vajalik oleks ära hoida töötajate materiaalne ja emotsionaalne mõjutamine ning igas KOV-ses tuleks kehtestada kindlad põhimõtted, mida tuleks järgida. Samuti on tähtsal kohal töötajate ausus ehk huvide konflikte ei tekiks siis, kui töötajad annaks koheselt teada, kui nendega on sõlmitud teisi töölepinguid äriühingutes. Autori hinnangu kohaselt on tähtis jätkata huvide deklareerimist, sel juhul peab hankekomisjoni liige deklareerima kõik võimalikud huvid ja seosed ettevõtetega, mis osalevad hankes. (Huvide deklareerimine 2017) Huvide konflikti ja korruptsiooni oleks võimalik ennetada sel juhul, kui töötajaid koolitatakse pidevalt ning jagatakse informatsiooni korruptsiooni ja konfliktide valdkonnas.

IIA standartite kohaselt on siseauditi funktsiooni sõltumatus saavutatud, kui see allub kõrgemale juhtorganile, kes värbab ja vabastab ametist siseauditi juhi. Bakalaureuse töös selgus, et Eestis ei lähtuta sõltumatuse käsitluses enamasti IIA standarditest ning KOV-e põhimääruses ei ole reguleeritud, kellele siseauditi funktsiooni täitja alluma peab. Vajalik oleks, et kõikides KOV-tes oleks ühtne süsteem ning oleks riiklikult paika pandud siseauditi rakendamise alused ja nende koht struktuuris. Kui KOV-e üksus kavandab moodustada sisekontrolli vastava struktuuriüksuse, sealhulgas siseaudiitori ametikoha kutsealaste ülesannete täitmiseks, siis peab olema määratletud ka ametikoha positsioon kõrgema juhtkonna suhtes.

Avalikule teenitusele loob väärtust seaduslikkus, inimesekesksus, usaldusväarsus, asjatundlikkus, erapooletus ning avatus ja koostöö. KOV-te võimu teostamine nõuab, et elanikud usaldaks ametnike, ametikud käituks seaduspäraselt ning eetika kohaselt ja tegutseks avalikes huvides. (Avaliku teenistuse eetika 2017) Sisekontrolli funktsiooni täiustamiseks on vajalik hoida kontrollikeskkonda kõrgel tasemel, kuna see kujundab üldise hoiaku KOV-tes. Nagu eelpool mainitud, kuuluvad kontrolli keskkonna komponentide alla üldised väärtushinnangud, eetika ja ausus, töötaja kompetentsus, juhtkonna juhtimisstiil ja filosoofia, kohtustused ja õigused, samuti ka vastutustunne ja eetikanormid, personalipoliitika ning autoriteet.

KOKKUVÕTE

Sisekontrolli all mõistetakse nii sisekontrolli süsteemi kui ka siseauditi funktsiooni. Sisekontrolli eesmärgiks on anda võimalikult palju kindlustunnet KOV-le, et tagada eesmärkide saavutamine. Efektiivne sisekontroll tõstab töö produktiivsust ning aitab jõuda püstitatud eesmärkideni. Oluline on jälgida, kuivõrd tõhus on sisekontrolli tegevus, mis omakorda eeldab sõltumatu siseauditi funktsiooni loomist.

Bakalaureusetöö esimeses alapeatükis selgitati sisekontrolli, siseauditi ja siseauditeerimise mõisteid. Seejärel toodi välja sisekontrolli ja siseauditi üldprintsipiibid. Samuti selgitati revisjonikomisjoni vajalikkust. Sisekontroll seab KOV-le kindlad piirid ning selle tõttu on võimalik tagada eesmärkide täitmise.

Teises alapeatükis toodi välja sisekontrolli ja siseauditi osa KOV-e riskijuhtimises. Selgitati KOV-e põhimõtteid ja anti ülevaade KOV-e mõistest ja selle juhtimistavadest. Toodi välja sisekontrolli viis komponenti, milleks olid: kontrolli keskkond; riskide hindamine (riskide leidmine ja nende reastamine olulisuse järgi); kontroll tegevused, informatsioon ja kommunikatsioon ja monitooring ehk järelvalve. Juhtkond vastutab oma tegevuspoliitikate, protseduuride ja tavade väljatöötamise eest nende viie komponendiga.

Empiirilise osa esimeses alapeatükis käsitleti siseauditi funktsiooni ja selle raamistikku KOV-tes. Selgus, et sisekontrolli korraldamine KOV-tes on üldsõnaline ning ei lähtuta enamasti IIA standarditest. Samuti ei sätestata sõltumatuse tagamist. Antud bakalaureuse töös selgus, et Eestis on ainult kümnes KOV-es loodud siseauditi funktsiooni täitev ametikoht, kusjuures ametikoha nimetus on nendes KOV-tes erinev.

Analüüsi käigus selgitati KOV-e sisekontrolli probleeme. Läbi viidud küsitluses 42,30% vastajatest nõustusid autori poolt esitatud väitega, et sisemiste kontrollide tase KOV-tes on nõrk. Teiseks probleemiks kujunes riskide tekkimine ja nende põhjuste hindamine.

Kolmandaks probleemiks peab autor korruptsiooni ning huvide konflikti ja nende tekke põhjuseid. Korruptsioon vähendab usaldust ühiskonna ja KOV-te vahel.

Lõpetuseks tegi bakalaureuse töö autor ettepanekuid sisekontrolli funktsiooni täiustamiseks KOV-des:

- Siseauditi valdkonna arendamiseks oleks vajalik Rahandusministeeriumil koostöös Eesti siseaudiitorite Ühinguga tagada siseauditi käsiraamatu ilmumine;
- Koolitada sisekontrolli ja siseauditi valdkonna parima praktika tagamiseks mitte ainult siseaudiitoreid ja revisjonikomisjoni liikmeid, vaid ka KOV-te tippjuhte;
- Luua sõltumatu järelvalve KOV-te kõikide eesmärkide nõuetekohaseks saavutamiseks, sh sisekontrolli teenistus koos siseaudiitori ametikohaga;
- Ennetada huvide konflikte ja korruptsiooni riske.

Uurimistöö põhjal selgus, et sisekontrolli funktsiooni rakendamine ei ole KOV-des arenenud Rahandusministeeriumi poolt kavandatud tempos.

KASUTATUD KIRJANDUS

1. All in a day's work.
https://www.siseaudit.ee/sites/default/files/failid/all_in_a_days_work_est.pdf (10.03.2017).
2. **Asare, T.** (2009). Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. – International Journal on Governmental Financial Management. 15-28.
3. Audiitortegevuse seadus. (Vastu võetud Riigikogus 27. jaanuaril 2010.a. - RT I, 18.12.2012). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/13275292> (01.05.2017).
4. Avaliku teenituse eetika. – *Avalik teenitus*. <http://www.avalikteenistus.ee/?id=10300> (14.05.2017).
5. Corruption perceptions index 2016. (2016).
http://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016 (10.05.2016).
6. **Eesti Siseaudiitorite Ühing.** (2002). Siseaudit arevstus- ja aruandlusprotsessis: 1000. Tallinn: Raamatupidaja.ee OÜ. 87 lk.
7. Huvide deklareerimine. – *Justiitminsiteerium*.
http://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016 (14.05.2017).
8. IIA kodulehekülg. <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> 10.03.2017.
9. Intosai tegevusjuhised sisekontrolli standardite rakendamiseks avalikus sektoris. (2009). (18.05.2017).
10. Kaitsepolitsei amet aastaraamat. (2016). <https://kapo.ee/et/content/aastaraamatu-v%C3%A4ljaandmise-traditsiooni-ajalugu-ja-eesm%C3%A4rk-0.html> (13.05.2017).
11. **Kapsta, V.** (2016). Riik läheb kassapõhiselt eelarvelt üle tekkepõhisele. <https://blogi.fin.ee/2016/03/riik-laheb-kassapohiselt-eelarvelt-ule-tekkepohisele/> (15.03.2016).
12. Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. (Vastu võetud 02.06.1993 - RT I 2004, 56, 399 25.07.2004). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/782508> (03.05.2017)
13. Kohalikud omavalitsused – riik ei ole soovinud tegeleda olemuslike probleemidega. (12.05.2017).

14. Korruptsiooni ennetamine kohalikus omavalitsuses. (2012). Asso. P. Kaljuvee. K. Pevkur, A.. Tallinn. Ühing Korruptsioonivaba Eesti. 38 lk.
15. Korruptsioonivastase strateegia „Aus riik“ 2013-2020 koostamise ettepanek. (2008).
http://www.korruptsioon.ee/sites/www.korruptsioon.ee/files/elfinder/dokumendid/korruptsioonivastase_strateegia_2013-2020_koostamise_ettepanek.pdf (12.05.2017).
16. Korruptsioonivastase strateegia aastateks 2013–2020. (2005). – *Riigiteataja*.
http://www.korruptsioon.ee/sites/www.korruptsioon.ee/files/elfinder/dokumendid/korruptsioonivastane_strateegia_2013-2020_1.pdf (09.05.2017).
17. **Krstic, J., Dordevic, M.** (2012). Internal Control And Enterprise Risk Management – From Tradicional To Revised Coso Model. – Economic Themes. No. 2, pp. 151-166.
18. **Kukk, K.** (2012). Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamat. Rahandusministeerium. 152 lk.
19. **Linnas, R.** (2010). An Integrated Model of Audit, Control and Supervision of the Local Government Sector: The Case of Estonia. (Dokoritöö). Tallinna Tehnikaülikool. 139 lk.
20. **Linnas, R.** (2005). Mis on siseaudit? (06.05.2017).
21. Omavalitsuse auditites tehtud olulisemate soovitude täitmise ülevaade. – *Riigikontroll*.
<http://www.riigikontroll.ee/Riigikontrollipublikatsioonid/Auditaruanded/tabid/206/Audit/2382/language/et-EE/Default.aspx> (10.05.2017).
22. Revisjonikomisjoni põhimäärus. (Vastu võetud Riigikogus 30.10.2014 - RT IV, 08.11.2014, 32). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/408112014032> (01.05.2017).
23. **Sannik, R.** (2009). Keda Riigikontroll auditeerib? – *Riigikontroll*.
<http://www.riigikontroll.ee/Auditeeritavaile/tabid/104/language/et-EE/Default.aspx> (06.05.2017).
24. **Sarens, G., Abdolmohammadi, M. J.** (2011). Monitoring effects of the internal audit functions: agency theory versus other explanatory variables. – International Journal of Auditing. 20 lk.
25. Sisekontrollisüsteemid – keerulise sõna taga lihtsad tegevused.
<http://www.siseaudiitor.ee/sisekontrollisusteemid-keerulise-sona-taga-lihtsad-tegevused/> (02.03.2017).
26. **Võigemast, J.** (2016). Linnade Liidu hinnangul KOV-ide siseaudiitori nõuded ülereguleeritud. – *Pealinn*. [e-ajakiri] <http://www.pealinn.ee/poliitika/linnade-liidu-hinnangul-kov-ide-siseaudiitori-nouded-ulereguleeritud-n166568> (04.05.2017).
27. **Õunapuu, L.** (2014). Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteaduses. Tartu Ülikool. 211 lk.

28. Ülevaade omavalitsuste raamatupidamise aastaaruande audiitorkontrolli probleemidest. (2017). – *Riigikontroll*.
<http://www.riigikontroll.ee/Kontaktid/T%C3%B6%C3%B6tajad/T%C3%B6%C3%B6taja/tabid/215/WorkerId/66/WorkerTab/Audit/language/et-EE/Default.aspx> (10.05.2017).
29. Ümarlaud „KOV siseaudit täna ja homme”. (2015). – *Riigikontroll*. (10.05.2017).

IMPLEMENTATION OF INTERNAL CONTROL ESTONIAN LOCAL GOVERNMENTS

Summary

Internal control is generally understood as both the internal control system as well as the internal audit function. The aim of internal control is to provide as much confidence as possible in the local government to ensure that objectives are achieved. Effective internal control increases work productivity and helps to achieve objectives. It is important to observe the effectiveness of internal control operations, which in turn requires creating an independent audit function.

The first chapter of the bachelor's thesis explains the concepts of internal control, internal audit and internal auditing. The author also points out the general principles of internal control and internal audit. In addition, it is explained why an audit committee is necessary. As internal control sets clear boundaries for the local government, it is possible to ensure the fulfillment of objectives.

The second chapter describes the roles internal control and internal audit play in the risk management process of local governments. It explains the principles of local government and gives an overview of the local government concepts and management practices. The author brings out five components of internal control: control environment, risk assessment (identifying risks and sequencing them by relevance), control activities, information and communication, and monitoring activities. The senior management board is fully responsible for their activities in the light of these components.

The first chapter of the empirical part discusses the function of internal audit and its framework in local governments. It has become evident that internal control tends to be quite declarative in local governments. It is typically not based on IIA standards. It also fails to stipulate for independence. This thesis shows that there are only ten local governments in Estonia where a separate position for fulfilling internal audit responsibilities has been created. The job title of the position varies from one local government to the next.

Internal control problems in local governments are described in the analysis part. 42,30% of the respondents of the survey agree that the level of internal control in local governments is poor. Another problem is arising risks and evaluation of their causes. The third problem the author draws attention to is corruption and conflict of interest. Corruption undermines trust between society and local governments.

Finally, the author proposes to improve the internal control function in local governments as follows:

- To develop the internal audit field, the Ministry of Finance and the Institute of Internal Auditors need to join forces and create an Internal Audit Manual.
- Provide internal control and internal auditing trainings not only to internal auditors and the audit committee members, but also to senior managers in local governments. It helps to ensure the implementation of best practices in the field.
- Establish an independent supervisory body for local governments for all objectives to be properly achieved, including the internal audit service with the internal auditor position.
- Prevent conflicts of interest and reduce corruption risks.

The research revealed that the implementation of internal control is not developed in local governments in a pace Ministry of Finance planned.

LISA 1

1. Milline on Teie positsioon kohalikus omavalitsuses?

<input type="checkbox"/>	Vallavanem/linnapea
<input type="checkbox"/>	Volikogu esimees
<input type="checkbox"/>	Revisjonikomisjoni esimees
<input type="checkbox"/>	Sisekontrolör
<input type="checkbox"/>	Muu

2. Kas on kerge leida kvalifitseeritud kutset omavat tööjõudu?

<input type="checkbox"/>	Jah
<input type="checkbox"/>	Nii ja naa
<input type="checkbox"/>	Ei

3. Kas Teie omavalitsus eelistaks siseaudiitori ametikohta või sisse osta siseauditi teenust?
Palun põhjendada.

4. Kas Teie kohalikus omavalitsuses lähtutakse rahvusvahelistest kutsetegevuse standarditest (IIA)?

<input type="checkbox"/>	Jah
<input type="checkbox"/>	Nii ja naa
<input type="checkbox"/>	Ei

5. Kui Teie vastasite eelmisele küsimusele eitavalt, siis palun põhjendada, miks ei lähtuta rahvusvahelistest kutsetegevuse standarditest.

6. Kas Teie olete nõus väitega: „Sisemiste kontrollide tase on Eesti kohalikes omavalitsustes nõrk.“

<input type="checkbox"/>	Jah
<input type="checkbox"/>	Nii ja naa
<input type="checkbox"/>	Ei

7. Kui Teie vastasite eelmisele küsimusele jaatavalt, siis palun põhjendage, miks on sisemiste kontrollide tase Eesti kohalikes omavalitsustes nõrk.

8. Kas siseaudiitorite eeskiri on Eesti kohalikes omavalitsustes vajalik?

<input type="checkbox"/>	Jah
<input type="checkbox"/>	Nii ja naa
<input type="checkbox"/>	Ei

9. Kuidas on tagatud Teie kohalikus omavalitsuses siseaudiitori sõltumatus?

<input type="checkbox"/>	Siseaudit ei osale asutuse juhimises
<input type="checkbox"/>	Siseaudit ei osale kontrollprotseduuride väljatöötamises
<input type="checkbox"/>	Siseaudit ei osale kontrollprotseduuride rakendamises
<input type="checkbox"/>	Muu

10. Mis põhjustel tekivad Teie kohalikus omavalitsuses riskid?

11. Kuidas oleks võimalik ära hoida Teie kohalikus omavalitsuses riske?

12. Kas Teie kohalikus omavalitsuses on riskide hindamiseks kontrollsüsteemid loodud?

	Jah
	Nii ja naa
	Ei

13. Kuidas tagab Teie kohalik omavalitsus siseauditi osakonna tõhusa kontrollsüsteemi?

14. Kus näete Teie peamisi ohte ja võimalusi korruptiivseks käitumiseks?

	Hangete läbiviimise korraldus
	Litsentside ja lubade väljastamine
	Tehingud omavalitsuse vara ja maaga
	Muu

15. Kuidas välistab Teie omavalitsus korruptsiooni tekkimise võimalust?

16. Millised on Teie ettepanekud, kuidas saaks täiustada sisekontrollisüsteemi kohalikes omavalitsustes?

Lihtlitsents lõputöö salvestamiseks ja üldsusele kättesaadavaks tegemiseks ning juhendaja(te) kinnitus lõputöö kaitsmisele lubamise kohta

Mina, _____,
(*autori nimi*)

sünniaeg _____,

1. annan Eesti Maaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud lõputöö

_____,
(*lõputöö pealkiri*)

mille juhendaja(d) on _____,
(*juhendaja(te) nimi*)

1.1. salvestamiseks säilitamise eesmärgil,

1.2. digiarhiivi DSpace lisamiseks ja

1.3. veebikeskkonnas üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile;

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Lõputöö autor _____
(*allkiri*)

Tartu, _____
(*kuupäev*)

Juhendaja(te) kinnitus lõputöö kaitsmisele lubamise kohta

Luban lõputöö kaitsmisele.

(*juhendaja nimi ja allkiri*)

(*kuupäev*)

(*juhendaja nimi ja allkiri*)

(*kuupäev*)